

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2018. gada 18. janvārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 77/388/EEK – 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa – Samazināta PVN likme – H pielikuma 7. kategorija – Vienots pakalpojums, ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas – Samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana vienai no šīm sastāvdaļām – Ekskursija “World of Ajax” – AFC Ajax muzeja apmeklējums

Lieta C-463/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 12. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 17. augustā, tiesvedībā

Stadion Amsterdam CV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vārā rakstveida procesū,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Stadion Amsterdam CV* vārā – *J. F. Kijftenbelt* un *T. J. Kok*, *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vārā – *M. Bulterman* un *J. Langer*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārā – *L. Lozano Palacios* un *G. Wils*, pārstāvji,

ģemot vārā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklaušāšanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par

apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2001/4/EK (2001. gada 19. janvāris) (OV 2001, L 22, 17. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Stadion Amsterdam CV* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) par pārdējuma minētā atteikumu piemērot prasītājam pamatlietā samazinātu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi tās piedāvātājam ekskursijām.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestā direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietā aplūkoto faktu norises laiku, uz to attiecas Sestā direktīva.

4 Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas katra tirdzniecība;

[..]”

5 Atbilstoši šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktam:

“[PVN] standartlikmi nosaka katra dalībvalsts procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tā ir vienāda preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai. No 2001. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim šis pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka katrā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem [preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai], kas norādīti H pielikumā.”

6 Šīs direktīvas H pielikumā “Piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu saraksts, uz kuriem var attiecināt pazeminātas [samazinātas] PVN likmes” bija izteikts šādi:

“Pārņemot turpmāk minētās preču kategorijas valstu likumos, dalībvalstis var izmantot apvienoto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.

Kategorija

Apraksts

[..]

[..]

ieejas kartes izrādēm, teātriem, cirkiem, gadatirgiem, izklaides parkiem, koncertiem, muzejiem, zvērudrūzēm, kinoteātriem, izstādēm un tamlīdzīgiem kultūras pasākumiem un iestādījumiem.

[..]

[..]”

Nīderlandes tiesības

7 1968. gada 28. jūnija *Wet op de omzetbelasting* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*Stb.* 1968, Nr. 329) pamatlīetas faktiem piemērojām redakcijā (turpmāk tekstā – “Likums par apgrozījuma nodokli”) 9. pantā ir paredzēts:

“Nodoklis ir 21 %.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodoklis ir:

a) 6 % preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, kas ir minētas šim likumam pievienotajā I tabulā;

[..]”

8 Likumam par apgrozījuma nodokli pievienotajā I tabulā ir uzskaitītas tās preču piegādes un to pakalpojumu sniegšana, kam ir piemērojama šī likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētā samazinātā likme. Minētās tabulas b.14 punktā ir paredzēts:

“Ieejas kartes:

[..]

c) publiskas muzejos vai kolekcijās, tostarp ar tiem cieši saistītas tūdu preču kataloģu, fotogrāfiju un kopiju piegādes;

[..]

g) izklaides parkos, rotaļu laukumos un dekoratīvajos dārzos, kā arī citos šāda veida objektos, kas primāri un pastāvīgi ir paredzēti izklaidei un atpūtai dzīves vietas tuvumā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

9 *Stadion Amsterdam* ir sabiedrība, kas pārvalda daudzprofilu tīklu kompleksu ar nosaukumu *Arena*, ko veido stadions un ar to saistītās iekārtas. Futbola kluba *AFC Ajax* (turpmāk tekstā – “*AFC Ajax*”) muzejs arī atrodas šajā kompleksā.

10 *Stadion Amsterdam* izīrē stadionu trešajām personām sporta sacensību organizēšanai un papildus – izpildītājmākslinieku koncertiem. Turklāt tas piedāvā iespēju apmeklēt *Arena* laikā, kad nav plānoti sporta vai māzikas pasākumi, maksas ekskursijas “World of Ajax”, ko veido stadiona apmeklējums gida pavadībā, kā arī muzeja *AFC Ajax* apmeklējums bez gida. Šajā ziņā dalībnieki, ko pavadā gids, kurš tiem sniedz dažādu informāciju par *AFC Ajax*, stadionu un māzikas priekšnesumiem, iekārtu tīklu un futbola laukumu un apmeklētājus preses telpu un stadiona kontroles telpu. Apmeklējuma gida pavadībā noslīgumu dalībniekiem ir iespēja brīvprātīgi apmeklēt *AFC Ajax* muzeju. Laikposmā, par kuru ir runa pamatlīetā, tas ir, no 2001. gada 1.

janvāra līdz 2005. gada 30. jūnijam, minēto muzeju varēja apmeklēt vienīgi, piedaloties stadiona apmeklējuma gida pavadībā.

11 Apgalvojot, ka ekskursija ir jāuzskata par pakalpojumu kultūras jomā, uz kuru attiecas Likuma par apgrozījuma nodokli 14. tabulas b.14. punkta c) apakšpunkts, vai par atpūtu vai izklaidi, uz ko attiecas šīs pašas tabulas b.14. punkta g) apakšpunkts, *Stadion Amsterdam* no šī pakalpojuma gūtajam apgrozījumam piemēroja šādu likuma paredzēto samazināto PVN likmi.

12 Pēc nodokļu revīzijas nodokļu iestādes inspektors uzskatīja, ka šim pakalpojumam ir jāpiemēro parastais PVN likme. Līdz ar to tas izdeva paziņojumu par uzdevumu par laikposmu no 2001. gada 1. janvāra līdz 2002. gada 30. jūnijam un laikposmu no 2002. gada 1. jūlija līdz 2005. gada 30. jūnijam.

13 *Stadion Amsterdam* apstrīdēja šo paziņojumu *rechtbank Haarlem* (Hārlēmas tiesa, Nīderlande). Par šīs tiesas taisīto spriedumu tika iesniegta apelācijas sūdzība *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa, Nīderlande). *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), lemjot par kasācijas sūdzību, ko ir iesniedzis valsts sekretārs finanšu lietās, ar 2012. gada 10. augusta spriedumu atcēla apelācijas instances spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas apelācijas tiesa, Nīderlande). Pēc jaunas kasācijas sūdzības par apelācijas tiesas spriedumu *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) ar 2014. gada 14. novembra spriedumu atcēla pārdēļo minēto spriedumu. Tā nosūtīja lietu atpakaļ *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa, Nīderlande), kas taisīja spriedumu 2015. gada 16. jūlijā.

14 Savs spriedums *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) pamatojās uz vērtējumu, kas ar izrieti no *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa) sprieduma, ka ekskursija ir vienots pakalpojums, kas nevar tikt sadalīts, lai piemērotu pašu PVN likmi vienai no šī pakalpojuma daļēm. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) tādējādi nosprieda, ka ienākumi, kas ir saņemti kā atlīdzība par ekskursiju, kopumā ir jāapliek ar parasto PVN likmi.

15 Par *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) spriedumu tika iesniegta kasācijas sūdzība *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kura precīzi, ka no valsts procedūras izriet, ka attiecīgo pakalpojumu veido divas sastāvdaļas, t.i., stadiona apmeklējums gida pavadībā un *AFC Ajax* muzeja apmeklējums, no kuriem pirmā ir galvenā sastāvdaļa un otrā – papildelements, tādējādi minētās sastāvdaļas veido vienotu pakalpojumu. Šādu ziņu tika norādīts, ka cena ir jāsamaksā par šīm divām sastāvdaļām un ka laikposmā, uz kuru attiecas tajā apstrīdētais paziņojums par uzdevumu, apmeklētājiem nebija iespējas apmeklēt vienīgi *AFC Ajax* muzeju.

16 Šī tiesa jautā, vai tas, ka ekskursija pa stadionu gida pavadībā un *AFC Ajax* muzeja apmeklējums ir tik cieši savstarpēji saistīti, ka PVN mērķiem tie ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, nozīmē, ka šim pakalpojumam neapšaubami ir piemērojama viena un tā pati PVN likme. Šīs tiesas ieskatā, lai gan šīet, ka šī interpretācija izriet no Tiesas judikatūras, it īpaši no 1999. gada 25. februāra sprieduma lietā *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 2010. gada 11. februāra sprieduma lietā *Graphic Procédé* (C-88/09, EU:C:2010:76) un 2013. gada 17. janvāra sprieduma lietā *BG Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), *Stadion Amsterdam* interpretācija, saskaņā ar kuru vienota pakalpojuma dažādu sastāvdaļu noteiktos apstākļos var tikt piemērotas dažādas PVN likmes, var tikt pamatota ar citiem Tiesas spriedumiem, it īpaši 2006. gada 6. jūlija spriedumu *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija spriedumu Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253).

17 Iesniedzētāja neizslēdz, ka 2006. gada 6. jūlija spriedums *Talacre Beach Caravan Sales*

(C-251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija spriedums Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253) var tikt interpretēti tādējādi, ka, ja vienota pakalpojuma ietvaros ir iespējams nošķirt konkrētu un specifisku sastāvu, kam tiktu uzlikta samazināta PVN likme, ja tas tiktu sniegts atsevišķi, tad šā samazinātā PVN likme ir piemērojama šai noteiktajai konkrētajai un specifiskajai pakalpojuma sastāvai, izslēdzot tās pārējās aspektus. Tomēr samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana vienai vienota pakalpojuma sastāvai ir atkarīga no nosacījuma, ka tādējādi netiek sagrozīta konkurence starp pakalpojumu sniedzējiem un ka netiek izkropota PVN sistēmas darbība. Konkrēti, jāpārliedz, ka vienota pakalpojuma konkrētas un specifiskas sastāvdaļas cena var tikt noteikta un ka tā atspoguļo šīs sastāvdaļas faktiskos vārtību, lai izslēgtu minētajai sastāvdaļai piedāvātās cenas mērķslēģu palielināšanu.

18 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka gadījumā, ja ir jānošķir divas attiecīgo pakalpojumu veidojošas sastāvdaļas, tās kopējā cena sasniedz 10 EUR par personu, no kuriem 3,50 EUR atbilst AFC Ajax muzeja apmeklējuma cenai.

19 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja pakalpojumu, kas attiecībā uz PVN iekasēšanu ir vienots darījums, veido divas vai vairākas konkrētas un specifiskas sastāvdaļas, kurām būtu piemērojamas atšķirīgas PVN likmes, ja tās tiktu sniegtas kā atsevišķi pakalpojumi, PVN par šo pakalpojumu kompleksu ir jāiekasē atbilstoši šīm sastāvdaļām piemērojamām atšķirīgajām likmēm, ja samaksu par pakalpojumu var sadalīt atbilstoši minēto sastāvdaļu pareizai attiecībai?”

Par prejudiciālo jautājumu

20 Uz dodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka vienots pakalpojums, kods ir aplūkots pamatliet un ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas PVN likmes, ir jāaplūk ar nodokli saskaņā ar šīm sastāvdaļām piemērojamo PVN likmi, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido kopējo cenu, ko maksā patērētājs, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.

21 Vispirms ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja darījumu veido sastāvdaļu un darbību režīms, jāņem vērā visi apstākļi, kuros notiek attiecīgais darījums, lai noteiktu, vai PVN nolūkš šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 52. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Tiesa arī ir uzskatījusi, ka, pirmkārt, no Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un patstāvīgu un ka, otrkārt, darījums, kas no ekonomiskā viedokļa ir viens pakalpojums, lai neizkropotu PVN sistēmas darbību, nebūtu mērķslēģi jāsadala. Jāuzskata, ka ir vienots pakalpojums, ja divas vai vairākas sastāvdaļas vai darbības, ko sniedzis nodokļu maksātājs klientam, ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēģa (spriedumi, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 53. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Turklāt vienots pakalpojums ir tad, ja viena vai vairākas sastāvdaļas veido galveno pakalpojumu, bet savukārt pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem

papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tās pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visārtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedumi, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 54. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Šajā ziņā Tiesa attiecībā uz to, vai piekļuve tādēļ atrakciju parkam, kas piedāvā apmeklētājiem ne tikai iekārtas, kuras ļauj veikt sporta aktivitātes, bet arī cita veida izklaides un atpūtas aktivitātes, kas veido vienotu pakalpojumu, kuram ir piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, apgalvoja, ka tas, ka tādēļ atrakciju parks piedāvā tikai vienu vienotu ieejas biļeti, kas dod tiesības uz visām iekārtām, nenosērot atkarību no tā, kāda veida iekārtas faktiski tiek izmantota, no lietošanas veida un ilguma ieejas biļetes derīguma termiņā, ir nozīmīga norāde uz to, ka pastāv vienots pakalpojums (spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 32. punkts).

25 Pamatlietā saskaņā ar šo sprieduma 21.–23. punktu atgādināto judikatūru iesniedzējtiesa kvalificēja ekskursiju, kas ietver divas šo sprieduma 15. punktā minētās sastāvdaļas, par vienotu pakalpojumu un uzskatīja, ka AFC Ajax muzeja apmeklēšana ir attiecīgā stadiona apmeklējuma gida pavadošais papildelements.

26 Runājot par jautājumu, vai divām minēto vienoto pakalpojumu veidojošām sastāvdaļām, no kurām viena ir galvenā sastāvdaļa un otra – papildelements, var tikt piemērotas atširgās PVN likmes, kas minētajām sastāvdaļām tikt piemērotas, ja tās tikt sniegtas atsevišķi, tādā Sestās direktīvas interpretācija, ka tās atļauj šādu nodokļa uzlikšanu, būtu pretrunā šo sprieduma 21.–23. punktā minētajai judikatūrai. Kā pieļauj *Stadion Amsterdam*, Nīderlandes valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos, no pašas šo darījuma, kas ietver vairākas sastāvdaļas, kvalifikācijas par vienotu pakalpojumu izriet, ka šim darījumam tiks piemērota viena un tā pati PVN likme (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2013. gada 17. janvāris, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts un tajā minētā judikatūra). Dalībvalstīm atstājot iespēja uzlikt dažādām vienotu pakalpojumu veidojošām sastāvdaļām dažādas minētajām sastāvdaļām piemērojamas PVN likmes mērķslēgi sadalītu šo pakalpojumu un riskētu izkropot PVN sistēmas darbību, pretī šo sprieduma 22. punktā minētajai judikatūrai.

27 Tādējādi tas tā ir arī iesniedzējtiesas norādītajā gadījumā, kad ir iespējams identificēt katrā no vienoto pakalpojumu veidojošajām atsevišķajām sastāvdaļām atbilstošo cenu. Tas, ka šāda identifikācija ir iespējama vai ka puses ir vienprātis par šo cenu, nevar pamatot izņēmumu no principiem, kas izriet no šo sprieduma 22. un 23. punktā minētās judikatūras.

28 Turklāt varētu tikt apdraudēts nodokļu neitralitātes princips, jo diviem vienotiem pakalpojumiem, ko veido divas vai vairākas atsevišķās sastāvdaļas, kas no visiem viedokļiem ir līdzīgas, saskaņā ar minēto pieņēmumu var tikt uzliktas dažādas PVN likmes, kas ir piemērojamas minētajām sastāvdaļām atkarībā no tā, vai ir vai nav iespējams identificēt šo dažādajām sastāvdaļām atbilstošo cenu.

29 V?l ir j?p?rbauda, vai prejudici?laj? jaut?jum? nor?d?taj? gad?jum? iz??mums no š? sprieduma 21.–23. punkt? atg?din?tajiem principi?m var izriet?t no 1999. gada 25. febru?ra sprieduma *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93), 2003. gada 8. maija sprieduma Komisija/Francija (C?384/01, EU:C:2003:264), 2006. gada 6. j?lija sprieduma *Talacre Beach Caravan Sales* (C?251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija sprieduma Komisija/Francija (C?94/09, EU:C:2010:253), uz kuriem sav? l?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu atsaucas iesniedz?jtiesa vai savos Ties? iesniegtajos apsv?rumos – *Stadion Amsterdam*.

30 Pirmk?rt, run?jot par 1999. gada 25. febru?ra spriedumu *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93), Tiesa min?t? sprieduma 29. punkt? uzskat?ja, ka ir svar?gi mekl?t attiec?gajam dar?jumam rakstur?gus elementus, lai noteiktu, vai nodok?u maks?t?js sniedz pat?r?t?jam, kas tiek uzskat?ts par vidusm?ra pat?r?t?ju, vair?kus atseviš?us galvenos pakalpojumus vai vienotu pakalpojumu. Tiesas ieskat?, ar šo metodi tiek ?emts v?r? divk?ršais apst?klis, kas katr? zi?? ir atg?din?ts š? sprieduma 22. punkt?, saska?? ar kuru, pirmk?rt, no Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izriet, ka katra pakalpojuma sniegšana parasti ir j?uzskata par atseviš?u un patst?v?gu un, otrk?rt, pakalpojums, kas no ekonomisk? viedok?a ir viens pakalpojums, lai neizkrop?otu PVN sist?mas darb?bu, neb?tu m?ksl?gi j?sadala. T?d?j?di š? sprieduma 29. punkts nevar tikt saprasts t?d?j?di, ka tas ?auj piem?rot atseviš?u PVN likmi specifiskai un konkr?tai vienota pakalpojuma sast?vda?ai. Tieši pret?ji no min?t? punkta izriet, ka š?da piem?rošana m?ksl?gi sadal?tu vienotu pakalpojumu.

31 Otrk?rt, attiec?b? uz 2003. gada 8. maija spriedumu Komisija/Francija (C?384/01, EU:C:2003:264) ir j?preciz?, ka, no vienas puses, šis spriedums attiecas uz dal?bvalsts ties?bu aktu, kas ierobežo PVN samazin?to likmju piem?rošanu uz noteiktu g?zes un elektroener?ijas pieg?žu kategoriju, kuras nor?d?tas min?taj? direkt?v?, tas ir, š?du pieg?žu, kas veiktas publiskos t?klos, cenas fiks?to da?u, atbilst?bu Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktam. No otras puses, ir j?nor?da, ka š?s pien?kumu neizpildes konstat?šanas proced?ras ietvaros Tiesa ir konstat?jusi, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka š?s samazin?t?s likmes piem?rošana vien?gi g?zes un elektroener?ijas pieg?dei p?rk?pj Sestajai direkt?vai rakstur?go nodok?u neitralit?tes principu, nek?d? veid? neatrisinot jaut?jumu, vai past?v vienots pakalpojums. T?tad no š? sprieduma nevar izdar?t nek?dus secin?jumus attiec?b? uz iesp?ju vienota pakalpojuma atseviš??m sast?vda??m piem?rot atš?ir?gu PVN likmi.

32 Trešk?rt, run?jot par 2006. gada 6. j?lija spriedumu *Talacre Beach Caravan Sales* (C?251/05, EU:C:2006:451), tas, k? tas izriet no š? sprieduma 14. punkta, attiecas uz jaut?jumu, vai fakts, ka noteiktas preces ir vienotas pieg?des objekti, kas ietver, no vienas puses, galveno preci, uz kuru saska?? ar š?s dal?bvalsts ties?bu aktiem attiecas atbr?vojums ar samaks?t? nodok?a atmaks?šanu Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?, un, no otras puses, preces, kuras saska?? ar šiem ties?bu aktiem nav iek?autas š?da atbr?vojuma piem?rošanas jom?, liedz attiec?gajai dal?bvalstij par šo atbr?voto pre?u pieg?di iekas?t PVN atbilstoši parastajai likmei.

33 Tiesa, kas ir atbild?jusi uz šo jaut?jumu noliedzoši, ir uzsv?rusi, ka liet?, kur? ir tais?ts min?tais spriedums, apl?kotaj? situ?cij? t?du pre?u pieg?žu atbr?vošana, kas ir pieg?d?tas kop? ar galveno preci, kura valsts tiesiskaj? regul?jum? skaidri ir izsl?gta no atbr?vojuma, esot pretrun? Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta tekstam un m?r?im, saska?? ar kuru šaj? p?d?j? min?t? ties?bu norm? paredz?t?s atk?pes piem?rošanas joma attiecas tikai uz to, kas bija skaidri nor?d?ts 1991. gada 1. janv?ra valsts ties?bu aktos (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 6. j?lijs, *Talacre Beach Caravan Sales*, C?251/05, EU:C:2006:451, 20.–22. punkts). Šaj? spriedum? Tiesa skaidri ir konstat?jusi, ka judikat?ra, kas attiecas uz vienotu dar?jumu aplikšanu ar nodokli, nav piem?rojama atbr?vojumiem ar samaks?t? nodok?a atmaks?šanu, kas nor?d?ti

Sestās direktīvas 28. pantā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, 24. punkts).

34 Ceturktā, 2010. gada 6. maija spriedums Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253) attiecas uz valsts tiesību aktu, kuros ir paredzēts, ka dalībvalsts selektīvi piemēro samazinātu PVN likmi apbedīšanas sabiedrību veiktai līguma pārvadīšanai ar transportlīdzekli, izslēdzot citus to sniegtus pakalpojumus un ar to saistīto preču piegādi, saderību ar Direktīvu 2006/112. Lai noteiktu, vai samazinātās PVN likmes selektīva piemērošana atbilda Direktīvas 2006/112 96.–99. panta 1. punktam, Tiesa norādīja, ka jautājums, vai darījums, kas ietver vairākas sastāvdaļas, ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, nav noteicošs, lai dalībvalstis īstenotu tām Direktīvā 2006/112 piešķirtu rīcības brīvību attiecībā uz samazinātās PVN likmes piemērošanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 33. punkts). Šādos apstākļos Tiesa uzskatīja, ka nav vajadzīgs noskaidrot, vai apbedīšanas uzņēmumu sniegtie apbedīšanas pakalpojumi ir vai nav jāuzskata par vienotu pakalpojumu, bet ka turpretim ir svarīgi pārbaudīt, vai līguma pārvadīšana ar transportlīdzekli ir konkrēts un specifisks tādā pakalpojumu kategorijas aspekts, kas ir minēta Direktīvas 2006/112 III pielikuma 16. punktā, un vajadzības gadījumā pārbaudīt, vai šīs likmes piemērošana apdraud nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 34. punkts).

35 Tātad šajā spriedumā Tiesa it īpaši ir izteikusies, kā izriet no tās 33. punkta, par Direktīvā 2006/112 dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības apjomu, selektīvi piemērojot samazinātu likmi. Savukārt pamatlietā ir aplūkota atšķirīga rakstura problēma.

36 Ēmot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka vienotam pakalpojumam, kāds ir aplūkots pamatlietā un ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas PVN likmes, ir jāuzliek viena PVN likme, kas ir piemērojama šim vienotajam pakalpojumam un kas tiek noteikta atkarībā no galvenās sastāvdaļas, un tas tā ir arī tad, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido patērētāja maksājumu kopā, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.

Par tiesīšanas izdevumiem

37 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumos, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2001/4/EK (2001. gada 19. janvāris), ir jāinterpretē tādējādi, ka vienotam pakalpojumam, kāds ir aplūkots pamatlietā un ko veido divas dažādas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas pievienotās vērtības nodokļa likmes, ir jāuzliek viena pievienotās vērtības nodokļa likme, kas piemērojama šim vienotajam pakalpojumam un kas tiek noteikta atkarībā no galvenās sastāvdaļas, un tas tā ir arī tad, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido patērētāja maksājumu kopā, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.